

UNIVERSIDAD DEL SALVADOR

-----TESINA-----

Exportaciones frente al **Impuesto al Valor Agregado**



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Carrera: Contador Público

Alumno: Dell Acqua, Marco

Tutor: Dr. Félix J. Rolando

INDICE

PRESENTACIÓN.....	3
INTRODUCCIÓN.....	4
EXPORTACIONES FRENTE AL DERECHO ADUANERO. Conceptos básicos.....	4
¿QUÉ ES UNA EXPORTACIÓN?.....	6
DESTINACIONES ADUANERAS.....	7
EXPORTADOR Y OTROS SUJETOS.....	8
SECUENCIAS DE UNA EXPORTACIÓN.	9
EFECTOS TRIBUTARIOS ADUANEROS.....	12
FOMENTO DE LAS EXPORTACIONES.....	24
MODALIDADES DE FOMENTO.....	24
ESTÍMULOS A LA EXPORTACIÓN Y OTRAS MEDIDAS DE FOMENTO.....	24
• “Draw back”	25
• Reintegros.....	26
• Reembolsos.....	27
• Importación o admisión temporaria.....	28
OPERACIONES CON EL TERRITORIO NACIONAL DE TIERRA DEL FUEGO.....	30
LAS EXPORTACIONES ANTE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	35
CONCEPTOS BÁSICOS.	
LA APLICACIÓN DEL IVA A LAS EXPORTACIONES.....	37
HECHO IMPONIBLE. “EXPORTACIÓN” PARA EL IVA.....	38
• Salida del país.....	38
• Salida con carácter definitivo.....	38

- Bienes y servicios. La exportación de bienes y de servicios.....39
- Título oneroso o remisión.....44
- Perfeccionamiento del hecho imponible.....44
- Facturación.....45

SUJETO DEL IMPUESTO. EL EXPORTADOR.....45

- Exportación por cuenta de terceros.....46

RECUPERO DEL IMPUESTO.....48
CONCEPTOS BÁSICOS.

EL IMPUESTO RECUPERABLE.....48

LOS MECANISMOS DEL RECUPERO.....50

- Compensación.....51
- Acreditación contra otros impuestos a cargo del contribuyente.....52
- Devolución en efectivo.....54
- Transferencia a terceros.....54

**ANÁLISIS DE LA RG 1351. NUEVO RÉGIMEN DE ACREDITACIÓN,
DEVOLUCIÓN O TRANSFERENCIA POR OPERACIONES DE EXPORTACIÓN**
Régimen vigente y sus modificaciones RG 1427 y Nota Externa A.F.I.P. 02/2003.....88

**OPERACIONES ASIMILABLES A EXPORTACIÓN QUE NO
SE ENCUENTRAN EXPRESAMENTE CONTEMPLADAS EN LA RG. 616.88**
PROBLEMÁTICA.

**TRATAMIENTO DEL CREDITO CONFORME A LOS DISPUESTO
EN EL ART. 4 DEL DECRETO N° 814/2001.....90**

CONCLUSIÓN FINAL.....91

BIBLIOGRAFÍA.....93

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

PRESENTACIÓN

Comenzaré este trabajo con una introducción en cuanto a los conceptos básicos de las exportaciones frente al derecho aduanero.

Luego se explicaré detalladamente los diferentes fomentos que se otorgan a las exportaciones, este tema conjuntamente con el anterior los he considerado de suma importancia y muy útiles ya que a pesar que el motivo del presente trabajo es el análisis del especial tratamiento que la ley del Impuesto al Valor Agregado le otorga a las exportaciones, es conveniente conocer ciertos conceptos genéricos contenidos en el código aduanero.

A continuación, y ya introduciéndome en el tema central de este trabajo, se analizará el comportamiento de las exportaciones frente al Impuesto al Valor Agregado; teniendo en cuenta hecho imponible y sujeto del impuesto.

En una cuarta parte, se realizará el análisis, del recupero del Impuesto al Valor Agregado relacionado con las exportaciones; donde se detallan y explican minuciosamente los conceptos básicos, el impuesto recuperable y el mecanismo de dicho recupero, entre otros temas.

He decidido además incluir un análisis de la legislación pasada, presente y futura que se aplica para el recupero del impuesto que nos atañe.

A modo de conclusión final, he incluido una serie de opiniones acerca del impacto que produce el recupero del impuesto en la vida de las organizaciones.

INTRODUCCIÓN

EXPORTACIONES FRENTE AL DERECHO ADUANERO. CONCEPTOS BÁSICOS.

El derecho aduanero incorpora al lenguaje jurídico conceptos propios que lo diferencian de otras ramas. Estos conceptos propios obedecen a la necesidad de distinguir y precisar su objeto de regulación, el cual es el tráfico de mercaderías a través de los límites territoriales, lo que lleva a la necesidad de definir algunos conceptos básicos, como mercaderías, territorio aduanero y exportación.

Mercadería: mercadería se trata de cualquier objeto susceptible de ser importado o exportado, es decir todo objeto que sea susceptible de apreciación económica o no, sea material o no.

Las mercaderías pueden ser tanto bienes materiales o cosas, necesariamente muebles, como inmateriales, por ejemplo: programas de computación en soportes físicos, entre otros.

Los servicios no son considerados mercaderías, y por ello no son objeto directo de regulación ni de control por el servicio aduanero, aún cuando ciertos servicios (transporte, seguros, corretaje y otros sistemas de distribución comercial) se encuentren afectados por la normativa referente a la importación y exportación, por lo menos en la medida que no signifiquen la transacción complementaria de una cosa.

Esto trae aparejado importantes consecuencias en cuanto a las registraciones, valoración, contabilización, regulación y control de las transacciones Internacionales de los servicios que, en general, se pueden dar por inexistente, con las consecuencias previsibles.

Quizás las únicas excepciones están dadas por las regulaciones que contienen los tributos aduaneros de elementos singulares como la energía eléctrica, el gas domiciliario y otros gases industriales o comerciales. Pero en ningún caso, a la consideración normativa de verdaderos servicios, como: consultorías contables, asesoramientos, software, etc., que no encuentran cabida en el Código Aduanero.

Al margen de los servicios que he mencionado en el párrafo anterior, podemos mencionar a los fletes y seguros como alcanzados por las normas en materia clasificación y aranceles, así como también por el Código Aduanero en cuanto se refieren a las normas de valoración (F.O.B., C.I.F., etc.), según se computen o no tales servicios.

Un dato de esencial interés aduanero es el referido a la determinación de la naturaleza de las mercaderías. Para esto, ante la diversidad de criterios posibles para describir una misma mercancía, se utiliza un procedimiento de clasificación que ubica la posición de la mercadería de acuerdo a su descripción en un listado ordenado de mercaderías. Según la posición en que se ubique la mercadería corresponderá el tratamiento aduanero, tributario, sanitario, de control, de almacenamiento, de transporte, de seguro, etc.

El listado del universo de mercaderías se lo conoce con el nombre nomenclatura, y ha sido estandarizado internacionalmente a través de sucesivos convenios, primeramente el Convenio de la Nomenclatura

Arancelaria de Bruselas (NAAB) y posteriormente el Convenio del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de mercancías. Actualmente los países del MERCOSUR han unificado su nomenclador de mercaderías de importación y exportación en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM), elaborada sobre la base del Sistema Armonizado y vigente en nuestro país.

En la Nomenclatura las mercaderías son descritas y listadas en diversos rubros comunes y ordenadas en función de los diversos reinos de la naturaleza de la cual provienen y de la complejidad de su elaboración, evitando designarlas con nombres que sólo sean conocidos localmente. A cada descripción de una mercadería, que puede ir haciéndose cada vez mas detallada a medida que sea preciso distinguirla de las demás para someterla a un régimen distinto, corresponde un número que la identifica llamado posición arancelaria.

Por otro lado, además de determinar el tipo de mercadería ante el cual se encuentra, el servicio aduanero debe estimar el valor de la mercadería que se está importando o exportando. Esta valoración puede hacerse sobre la base de una apreciación del funcionario aduanero interviniente fundada en el valor de operaciones similares, o sobre la base de la realidad de la operación de compra; si se trata de tal; según surja del documento comercial, utilizada para la valoración de la importación o determinación del valor en aduana de las mercaderías.

Esta determinación del valor es preciso realizarla en todas las operaciones, y no solo cuando la operación se encuentra gravada tributariamente, ya que el valor de una operación provee a la Aduana de información útil para las otras operaciones, provee la base para el cálculo de los reintegros y reembolsos, permite la aplicación de prohibiciones relativas por cupos de valor o de prohibiciones absolutas por franjas de valor, permite determinar el monto a garantizar en caso de exportaciones suspensivas y estimar el costo de los seguros, y proporciona las bases para la confección de estadísticas que revelen el volumen de intercambio con el resto del mundo.

Otro dato importante de la mercadería para la Aduana en diversas oportunidades es el origen, esto es el lugar donde ha sido producida. El origen es utilizado para otorgar preferencias arancelarias, cupos, prohibiciones y sus excepciones, tratamientos promocionales, requisitos sanitarios, etc. Cabe aclarar, que en cuanto a este punto las reglas en cuanto a su determinación varían en cada sistema y aún no se ha llegado a un estándar internacional consensuado. Dentro de los problemas mas controvertidos que se presentan en torno a la determinación del origen, se encuentra el relativo a su composición, más precisamente, al máximo porcentual de insumos importados que admite una mercadería conservando su origen; así como el referido a los procesos a que debe o puede ser sometida para adquirir o perder su origen.

Otro de los conceptos propios del Código Aduanero es el **Territorio Aduanero**: esto es la parte del territorio sometida a soberanía Argentina en el que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones económicas a las importaciones y exportaciones.

Un territorio aduanero puede ser General o Especial, según se aplique el sistema arancelario y de prohibiciones económicas general o especial.

No son ni territorio aduanero, ni general ni especial, el mar territorial, la zona económica exclusiva y el lecho y subsuelo submarino, los ríos internacionales, las áreas francas, los enclaves y sus respectivos espacios aéreos, lo que no significa que en ellos no se aplique la legislación aduanera, la extracción o introducción de mercaderías en dichos ámbitos, que no constituyen territorio aduanero, no conforman técnicamente una exportación o una importación, aunque pueden estar sometidas a la aplicación de aranceles y prohibiciones (como es el caso de los buques pesqueros que operan en el mar Argentino).

El territorio aduanero se encuentra dividido en zonas en las cuales varían las facultades de control del organismo aduanero.

¿QUÉ ES UNA EXPORTACIÓN?

Una vez explicados los conceptos de mercadería y territorio aduanero según el Código Aduanero, estamos en condiciones de afirmar que una exportación es la extracción de una “mercadería” de un “territorio Aduanero”.

Esta extracción no debe, necesariamente, estar seguida de una introducción a otro o al mismo territorio aduanero, perfeccionándose la exportación con el cruce de mercadería de alguno de los límites del territorio aduanero: límite internacional, o la rada del puerto, o la línea costera de las más bajas mareas.

Consecuencia de ello es que se trata de una exportación la salida de un buque que luego naufrague, o de un pesquero que luego retorne al mismo puerto, o extraer mercadería del territorio continental con destino a Tierra del Fuego o viceversa, o trasladar por buque desde Comodoro Rivadavia a Buenos Aires o Bahía Blanca.

Vale la pena recordar que una exportación es tal independientemente del motivo que dé lugar a la misma. Así la exportación de una mercadería del territorio aduanero podrá ser hecha motivada por la remisión al extranjero (o a otro territorio aduanero o zona franca del país) del bien objeto de la compraventa, locación, donación, leasing, comodato, garantía de reparación, o de un mero movimiento de bienes sin estar vinculados a ningún contrato, como son los efectos personales de quienes viajan, las provisiones de a bordo de un medio de transporte, o de las remisiones de mercadería entre casa matriz, sucursales o filiales de una misma empresa. Por lo tanto no debe asimilarse exportación con venta al exterior, ya que éste es solo una de los motivos que dan lugar al tránsito físico de mercaderías.

No es exportación, en cambio, la extracción de mercadería de un área que no es territorio aduanero, tal como un enclave o un área franca. Sin embargo, a pesar de no tratarse en el puro sentido técnico de una exportación, la ley 24331 establece que la introducción o extracción de mercaderías de un área franca "...serán consideradas como..." una importación o exportación respectivamente.

Una exportación puede llegar a ser regular o irregular. Las exportaciones regulares son aquellas que cumplen con el traspaso del límite aduanero bajo control del servicio aduanero y cumpliendo con las formalidades previstas por la normativa. Al contrario las operaciones irregulares son aquellas que de alguna forma evitaron dicho control, ejemplos de lo cual son el contrabando, el faltante de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación, y el vencimiento de la fecha para reimportar mercadería exportada temporariamente.

DESTINACIONES ADUANERAS

A la mercadería a exportar o ya exportada el servicio aduanero le otorga una situación jurídica determinada entre varias permitidas. A este status jurídico de la mercadería se lo denomina destinación aduanera.

Las destinaciones aduaneras reguladas por nuestro Código Aduanero son:

1. *Destinación definitiva de exportación para consumo:* es aquella en virtud de la cual la mercadería puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero. Es la que se aplica en ausencia de una solicitud de otra destinación. La mercadería que abandona el territorio aduanero con esta destinación, si reingresa luego al mismo, es considerada como mercadería extranjera.
2. *Destinación suspensiva de exportación temporaria:* Es aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, con la obligación de ser reimportada para consumo antes del vencimiento del plazo, ya sea en el mismo estado en que salió o habiendo sido sometida a una transformación (régimen conocido como perfeccionamiento pasivo).
3. *Destinación suspensiva de tránsito de exportación:* Es aquella en virtud de la cual la mercadería que tuviera libre circulación en el territorio aduanero, y fuere sometida a una destinación de exportación en una aduana, puede ser transportada hasta otra aduana del mismo territorio aduanero con la finalidad de ser exportada desde esta última. Esta destinación se utiliza, por ejemplo, para poder embarcar en Córdoba y exportar por Mendoza o Buenos Aires.
4. *Destinación suspensiva de removido:* Es aquella en virtud de la cual la mercadería que tuviere libre circulación en el territorio aduanero puede salir de dicho territorio para ser transportada a otro lugar del mismo con intervención de aduanas de salida y de destino, sin que durante su trayecto atraviese o haga escala en un ámbito terrestre sometido a soberanía nacional. Esta destinación se utiliza en el

cabotaje marítimo general entre puertos situados en territorio continental del país, por ejemplo, para el transporte desde la costa patagónica al puerto de bahía blanca o buenos Aires.

De acuerdo a las características de la mercadería y de la operación económica, el exportador podrá optar por solicitar la destinación que considere conveniente.

Además de las destinaciones generales, previendo circunstancias particulares que ocurren con mayor o menor habitualidad, existe una serie de regímenes especiales. En general se caracterizan por la simplificación de los trámites, la excepción a ciertas reglas de las destinaciones generales o un régimen especial de tributos.

EXPORTADOR Y OTROS SUJETOS

Una vez establecido el concepto de exportación y a los regímenes a que puede estar sometida, es momento de referirse al sujeto que la realiza: “el exportador”.

Para el derecho aduanero, exportador es la persona que asume ante la aduana las consecuencias jurídicas de la exportación, ya sea lo haga mediante una declaración previa o por la imputación del hecho, sin importar si el efectivo traspaso físico de la mercadería por el límite aduanero lo realiza personalmente o a través de un tercero.

Consecuencia de ello es una diferenciación entre los varios sujetos que pueden intervenir: el transportista será quien tome a su cargo el transporte de la mercadería, pero será el conductor del medio de transporte quien guíe el medio y transponga la frontera aduanera con la mercadería. La figura de exportador puede ser asumida o no por una de estas personas, determinándose tal carácter por el nombre que figure en la solicitud de exportación autorizada por el servicio aduanero, o por la imputación que este efectúe en caso de exportación irregular. Además de ello, otra persona puede ser el titular de la mercadería y otra su vendedor.

Un ejemplo, aclarará esta situación. AA es dueño de cierta mercadería y encarga a BB su venta. BB concreta ésta a su nombre con XX, residente en el exterior, a quien debe serle enviada la mercadería. BB solicita a CC que exporte la mercadería. CC presenta la solicitud de exportación ante el servicio aduanero a nombre de BB. Autorizada la carga, se realiza en un camión explotado por el transportista DD, el cual es conducido a través del límite aduanero por el conductor EE. Ante el servicio aduanero el rol de exportador es asumido por BB.

Para poder operar como exportador o importador ante la Aduana, es necesario inscribirse en el Registro de Importadores y Exportadores que lleva la repartición. Si bien este trámite en una época estuvo sujeto a una cantidad de requisitos, actualmente éstos se han simplificado al extremo de requerir la presentación de un formulario con los datos del solicitante, la constancia de su Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) expedida por la DGI y un reducido arancel. No es necesario ningún recaudo adicional, salvo la acreditación de la representación invocada por quienes actúen en nombre de otro y la constitución de una

garantía por quienes se encuentren concursados preventivamente para acreditar solvencia en caso de responder por eventuales sanciones.

Esta simplificación del trámite de inscripción dejó sin razón de ser a efectos aduaneros al régimen de exportación por cuenta de terceros, en el cual el exportador inscripto realizaba una operación a su nombre pero por cuenta de un tercero que no se encontraba inscripto. Si bien este régimen de operaciones de importación y exportación por cuenta de terceros fue reimplantado durante parte del año 1996, rápidamente se lo derogó por la dificultad de controlar en la importación la aplicación de los regímenes de percepción del impuesto al Valor Agregado y del impuesto a las Ganancias.

SECUENCIA DE UNA EXPORTACIÓN

A efectos de una exposición clara creí conveniente y muy útil exponer la secuencia de una operación de exportación habitual, con obvia profundización en los aspectos referidos al trámite aduanero. Cabe recordar que si bien una exportación no siempre coincidirá con una venta al exterior este es el supuesto más común, razón por la cual será a este al cual nos referiremos.

1. Inicio.

Una vez concertada una venta al exterior, el exportador deberá acondicionar los bienes vendidos para su envío, reservar bodega en el medio transportador (buque, camión, ferrocarril o avión) y contratar el seguro en caso de que la condición de venta lo incluyera a su cargo. Asimismo, deberá contactarse con el despachante de aduana que vaya a realizar el trámite aduanero para que este prepare la documentación a presentar en la aduana.

Cabe aclarar, que actualmente la DGA, mantiene un sistema de documentación de operaciones de importación y exportación: el informático del Sistema MARIA.

El documento principal de la operación de exportación será el permiso de embarque, confeccionado sobre la base de los datos emergentes de la factura comercial, detalle de costos o lista de precios, detalle de contenido de los bultos, copia de la carta de crédito, entre otros documentos.

Este documento deberá presentarse ante la Sección Registro de la Aduana con competencia territorial en el lugar donde va a ser realizada la carga o en el lugar por donde la mercadería abandonará en territorio aduanero, con las firmas del exportador y despachante certificadas, e indicando si corresponde la aplicación de canal rojo o naranja obligatorio. El mismo debe acompañarse con la boleta de depósito, si corresponde el pago de tributos a la exportación, y del o los eventuales certificados de otros organismos que pudieran corresponder. Previo control de que se encuentren reunidos los requisitos formales de admisibilidad la